

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

271

Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka

Tom 1



Redaktorzy naukowi

**Adam Kopiński, Tomasz Słoński,
Bożena Ryszawska**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-219-2 (całość)

ISBN 978-83-7695-223-9 t. 1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Abdul Nafea Al Zararee, Abdulrahman Al-Azzawi: The impact of free cash flow on market value of firm.....	13
Tomasz Berent, Sebastian Jasinowski: Financial leverage puzzle – preliminary conclusions from literature review	22
Michał Buszko: Zarządzanie ryzykiem konwersji kapitału nieruchomości (<i>equity release</i>)	40
Magdalena Bywalec: Jakość portfela kredytów mieszkaniowych w Polsce w latach 2007-2011	49
Jolanta Ciak: Model of public debt management institutions in Poland and the models functioning within the European Union	59
Leszek Czapiewski, Jarosław Kubiak: Syntetyczny miernik poziomu asymetrii informacji (SMAI)	68
Anna Doś: Low-carbon technologies investment decisions under uncertainty created by the carbon market.....	79
Justyna Dyduch: Ocena efektywności kosztowej inwestycji proekologicznych.....	88
Ewa Dziawgo: Analiza własności opcji <i>floored</i>	100
Ryta Dziemianowicz: Kryzys gospodarczy a polityka podatkowa w krajach UE.....	113
Józefa Famielec: Finansowanie zreformowanej gospodarki odpadami komunalnymi	123
Anna Feruś: The use of data envelopment analysis method for the estimation of companies' credit risk	133
Joanna Fila: Europejski instrument mikrofinansowy Progress wsparciem w obszarze mikrofinansów.....	144
Sławomir Franek: Ocena wiarygodności prognoz makroekonomicznych – doświadczenia paktu stabilności i wzrostu a wieloletnie planowanie budżetowe	152
Paweł Galiński: Produkty i usługi bankowe dla jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.....	162
Alina Gorczyńska, Izabela Jonek-Kowalska: Kwity depozytowe jako źródło finansowania podmiotów gospodarczych w warunkach globalizacji rynków finansowych	172
Jerzy Grabowiecki: Financial structure and organization of <i>keiretsu</i> – Japanese business groups.....	181

Sylwia Grenda: Ryzyko cen transferowych w działalności przedsiębiorstw powiązanych	191
Maria Magdalena Grzelak: Ocena związków pomiędzy nakładami na działalność innowacyjną a konkurencyjnością przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	202
Agnieszka Jachowicz: Finanse publiczne w Polsce w świetle paktu stabilności	214
Agnieszka Janeta: Rynkowe wskaźniki oceny stanu finansów publicznych na przykładzie wybranych krajów strefy euro	226
Agnieszka Janeta: Obligacje komunalne jako instrument finansowania rozwoju lokalnego i regionalnego.....	236
Bogna Janik: Efficiency of investment strategy of Socially Responsible Funds Calvert.....	247
Anna Jarzębska: Obszary zarządzania płynnością finansową w publicznej szkole wyższej	256
Tomasz Jewartowski, Michał Kaldoński: Struktura kapitału i dywersyfikacja działalności spółek rodzinnych notowanych na GPW	265
Marta Kacprzyk, Rafał Wolski, Monika Bolek: Analiza wpływu wskaźników płynności i rentowności na kształtowanie się ekonomicznej wartości dodanej na przykładzie spółek notowanych na GPW w Warszawie.....	279
Arkadiusz Kijek: Modelowanie ryzyka sektorowego przy zastosowaniu metody harmonicznej	289
Anna Kobialka: Analiza dochodów gmin województwa lubelskiego w latach 2004-2009.....	302
Anna Korombel: Zarządzanie ryzykiem w praktyce polskich przedsiębiorstw	313
Anna Korzeniowska, Wojciech Misterek: Znaczenie instytucji otoczenia biznesu we wdrażaniu innowacji MŚP.....	322
Magdalena Kowalczyk: Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze finansów publicznych.....	334
Mirosław Kowalewski, Dominika Siemianowska: Zarządzanie kosztami za pomocą zarządzania przez cele na przykładzie zakładu przetwórstwa mięsnego X	343
Paweł Kowalik, Błażej Prus: Analiza wyznaczania kwoty na wyrównanie dochodów w krajowych niemieckich systemach wyrównania finansowego na przykładzie 2011 roku.....	353
Sylwester Kozak, Olga Teplova: Covered bonds and RMBS as secured funding instruments for the real estate market in the EU.....	367
Małgorzata Koźuch: Preferencje podatkowe jako narzędzia subsydiowania przedsięwzięć ochrony środowiska	378
Marzena Krawczyk: Gotowość inwestycyjna determinantą pozyskiwania kapitału od aniołów biznesu	388

Marzena Krawczyk: Teoria hierarchii źródeł finansowania w praktyce innowacyjnych MŚP w Polsce	397
Jarosław Kubiak: Planowanie należności na podstawie cyklu ich rotacji określonego według zasady lifo oraz według wartości średniej	407
Iwa Kuchciak: <i>Crowdsourcing</i> w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa.....	418
Marcin Kuzel: Chińskie inwestycje bezpośrednie na świecie – skala, kierunki i motywy ekspansji zagranicznej	427
Katarzyna Lewkowicz-Grzegorzczak: Progresja podatkowa a redystrybucja dochodów	439
Katarzyna Lisińska: Struktura kapitałowa przedsiębiorstw produkcyjnych w Polsce, Niemczech i Portugalii	449
Joanna Lizińska: Problem doboru portfela porównawczego w długookresowej ewaluacji efektów kolejnych emisji akcji	459
Bogdan Ludwiczak: Wykorzystanie metody VaR w procesie pomiaru ryzyka.....	468
Justyna Łukomska-Szarek: Ocena zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w latach 2004-2010.....	480
Agnieszka Majewska: Wykorzystanie opcji quanto w zarządzaniu ryzykiem pogodowym w przedsiębiorstwach sektora energetycznego.....	490
Monika Marcinkowska: Rachunkowość społeczna – czyli o pomiarze wyników przedsiębiorstw w kontekście oczekiwań interesariuszy	502

Summaries

Abdul Nafea Al Zararee: Wpływ wolnych przepływów pieniężnych na wartość rynkową firmy	21
Tomasz Berent, Sebastian Jasinowski: Dźwignia finansowa – wstępne wnioski z przeglądu literatury.....	39
Michał Buszko: Risk management of real estate equity release	48
Magdalena Bywalec: The quality of the portfolio of housing loans in Poland in 2007-2011	58
Jolanta Ciak: Model instytucji zarządzania długiem publicznym w Polsce na tle modeli funkcjonujących w Unii Europejskiej	67
Leszek Czapiewski, Jarosław Kubiak: Synthetic measure of the degree of information asymmetry	78
Anna Doś: Decyzje o inwestycjach w technologii obniżające emisję CO ₂ w warunkach niepewności stwarzanej przez europejski system handlu emisjami.....	87
Justyna Dyduch: Assessment of cost effectiveness of proecological investments	99
Ewa Dziawgo: The analysis of the properties of floored options	112

Ryta Dziemianowicz: Economic crisis and tax policy in the EU countries ...	123
Józefa Famielec: Financing of reformed economy of municipal waste	132
Anna Feruś: Wykorzystanie metody granicznej analizy danych do oceny ryzyka kredytowego przedsiębiorstw	143
Joanna Fila: The European Progress Microfinance Facility as an example of the support in microfinance	151
Sławomir Franek: Credibility of macroeconomic forecasts – experiences of stability and growth pact and multi-year budgeting planning	161
Paweł Galiński: Banking products and services for local governments in Poland	171
Alina Gorczyńska, Izabela Jonek-Kowalska: Depositary receipts as a source of businesses entities financing in the conditions of globalization of financial markets	180
Jerzy Grabowiecki: Struktura finansowa i organizacja japońskich grup kapitałowych <i>keiretsu</i>	190
Sylwia Grenda: Transfer pricing risk in the activity of related companies	201
Maria Magdalena Grzelak: Assessment of relationship between outlays on innovation and competitiveness of food industry enterprises in Poland....	213
Agnieszka Jachowicz: Public finance in Poland in the perspective of the Stability and Growth Pact	225
Agnieszka Janeta: Market indicators assessing the state of public finances: the case of selected euro zone countries.....	235
Agnieszka Janeta: Municipal bonds as a financing instrument for local and regional development.....	246
Bogna Janik: Efektywność strategii inwestycyjnych funduszy społecznie odpowiedzialnych Calvert	255
Anna Jarzębska: Areas of liquidity management in public university	264
Tomasz Jewartowski, Michał Kaldoński: Capital structure and diversification of family firms listed on the Warsaw Stock Exchange	278
Marta Kacprzyk, Rafał Wolski, Monika Bolek: Liquidity and profitability ratios influence on economic value added basing on companies listed on the Warsaw Stock Exchange.....	288
Arkadiusz Kijek: Sector risk modelling by harmonic method	301
Anna Kobiałka: Analysis of revenue of Lublin Voivodeship communes in 2004-2009	312
Anna Korombel: Risk management in practice of Polish companies.....	321
Anna Korzeniowska, Wojciech Misterek: The role of business environment institutions in implementing SMEs' innovations	333
Magdalena Kowalczyk: Using tools of managerial accounting in public finance sector	342

Mirosław Kowalewski, Dominika Siemianowska: Cost management conducted with the utilization of Management by Objectives on an example of meat processing plant.....	352
Paweł Kowalik, Błażej Prus: The analysis of determining the amount of the financial equalization in German's national financial equalization systems on the example of 2011	366
Sylwester Kozak, Olga Teplova: Listy zastawne i RMBS jako bezpieczne instrumenty finansujące rynek nieruchomości w UE	377
Małgorzata Kożuch: Tax preferences as the instrument of subsidizing of ecological investments.....	387
Marzena Krawczyk: Investment readiness as a determinant for raising capital from business angels	396
Marzena Krawczyk: Theory of financing hierarchy in the practice of innovative SMEs in Poland.....	406
Jarosław Kubiak: The receivables level planning on the basis of cycle of rotation determined by the LIFO principles and by average value	417
Iwa Kuchciak: Crowdsourcing in the creation of bank company value	426
Marcin Kuzel: Chinese foreign direct investment in the world – scale, directions and determinants of international expansion	438
Katarzyna Lewkowicz-Grzegorzczak: Tax progression vs. income redistribution.....	448
Katarzyna Lisińska: Capital structure of manufacturing companies in Poland, Germany and Portugal.....	458
Joanna Lizińska: The long-run abnormal stock returns after seasoned equity offerings and the choice of the reference portfolio	467
Bogdan Ludwiczak: The VAR approach in the risk measurement	479
Justyna Łukomska-Szarek: Assessment of debt of local self-government units in Poland in the years 2004-2010.....	489
Agnieszka Majewska: Weather risk management by using quanto options in enterprises of the energy sector.....	501
Monika Marcinkowska: “Social accounting” – or how to measure companies’ performance in the context of stakeholders’ expectations	525

Magdalena Kowalczyk

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

WYKORZYSTANIE NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie narzędzi rachunkowości zarządczej, które mogą być wykorzystane w jednostkach sektora finansów publicznych. Zachodzące zmiany w sektorze publicznym zmierzają do zbliżenia go do sektora prywatnego. Mimo że jednostki sektora finansów nie funkcjonują dla generowania zysku, to należy dążyć do wzrostu efektywności zarządzania ich finansami. Dlatego w sektorze publicznym należy wykorzystywać narzędzia rachunkowości zarządczej tradycyjne i nowoczesne.

Słowa kluczowe: sektor finansów publicznych, rachunkowość budżetowa, rachunkowość zarządcza.

1. Wstęp

Rachunkowość budżetowa nabiera coraz większego znaczenia w zarządzaniu finansami jednostek samorządu terytorialnego. Nie jest już biernym narzędziem wykorzystywanym tylko do ewidencji dochodów i wydatków budżetowych na szczeblu lokalnym i centralnym.

Na przełomie ostatnich dziesięciu lat zaszły istotne zmiany w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, do których możemy zaliczyć między innymi:

- 1) rozbudowanie sprawozdawczości finansowej,
- 2) ewidencjonowanie operacji gospodarczych zgodnie z zasadą memoriału,
- 3) opublikowanie w 2000 r. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

Wszystkie te zmiany mają na celu zbliżenie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych do rachunkowości sektora prywatnego. W sektorze finansów publicznych kładzie się obecnie nacisk na wzrost efektywności w zarządzaniu jego finansami. Należy pamiętać, że w odróżnieniu od przedsiębiorstw jednostki sektora finansów publicznych nie funkcjonują po to, by przynosić zysk, ale po to, by świad-

czyć usługi na rzecz ludności, co nie wyklucza racjonalnego zarządzania zasobami posiadanymi przez te jednostki.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zakresu wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Autorka stawia tezę, że obecnie rachunkowość decyzyjna ma coraz większe znaczenie dla prawidłowego zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych.

2. Nowoczesne metody zarządzania sektorem finansów publicznych

Finanse publiczne to nie tylko fizyczne gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych, ale także zarządzanie nimi. Dlatego istnieje konieczność kompleksowego podejścia do zarządzania podmiotami sektora finansów publicznych, w tym do planowania jego działalności. Złożoność podejmowanych decyzji, które mają często wymiar długoterminowy w swoich skutkach, to podstawowa przyczyna konieczności poszukiwania takich rozwiązań zarządczych, aby przy posiadanych zasobach realizować więcej zadań i usług na rzecz społeczności, a także oczekiwanej przez nią jakości [Dylewski 2007, s. 55].

Jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nie czują się silnie zdeternowane do podejmowania decyzji w zakresie zmian dotychczasowych praktyk zarządzania, jak to czynią przedsiębiorstwa, gdyż są w pewnym sensie monopolistami w dostarczaniu określonych dóbr i usług. Jednak mimo swojej uprzywilejowanej pozycji muszą sprostać wyzwaniom, które niesie ze sobą zmieniająca się rzeczywistość, rosnące potrzeby obywateli, oczekiwania co do jakości świadczonych usług [Piszczyk 2002, s. 19].

Przewartościowanie poglądów na sektor publiczny dokonywało się i dokonuje w dwóch płaszczyznach:

1. W zakresie funkcji i zadań sektora w zmieniających się warunkach gospodarowania, co w pierwszym rzędzie dotyczy funkcji socjalnych, gdyż funkcje gospodarcze zostały zredukowane do minimum. Chodzi tu głównie o ustalenie zakresu odpowiedzialności materialnej (finansowej) państwa za takie dziedziny, jak edukacja, ochrona zdrowia, opieka społeczna, zabezpieczenie społeczne, kultura i sport.

2. Organizacji całego sektora publicznego oraz zasad działalności tego sektora.

Pomostem pomiędzy tymi wyodrębnionymi płaszczyznami weryfikacji sektora finansów publicznych ma być podniesienie społecznej użyteczności zasobów majątkowych, którymi dysponuje ten sektor, oraz strumieni pieniądza publicznego kierowanego do tego sektora. Cel ten ma być osiągnięty przez racjonalizację działalności sektora, a konkretniej przez racjonalizację wydatków publicznych [Owsiak 2005, s. 145-146].

Tradycyjny, administracyjny model zarządzania sektorem publicznym nie odpowiada już w zasadzie wyzwaniom i oczekiwaniom społeczeństwa. Nowoczesne

zarządzanie sektorem publicznym obejmuje planowanie strategiczne, budżetowanie, zarządzanie projektami, marketing, zarządzanie personelem, zarządzanie operacyjne, procedury zarządzania jakością [Flynn 1997, s. 2].

W związku z rozwojem gospodarki rynkowej w sektorze publicznym nastąpiła zmiana sposobu zarządzania określana jako Nowe Publiczne Zarządzanie (NPM). Syntetycznie NPM zostało zdefiniowane przez I. Lapsleya i J. Pallota jako „wysokie racjonalnie uzasadnione działania, w których wybory wynikają z obiektywnych i rzeczowych analiz wyceny różnych alternatyw; zarządzanie organizacją polega na zarządzaniu zasobami (materialnymi i ludzkimi), kontroli wyników w celu nakłonienia jednostki do pracy w interesie organizacji, a cele są kluczową wielkością potrzebną do pomiaru rezultatów działań jednostki, jednostek podporządkowanych i całej organizacji”.

Konsekwencją nowej filozofii zarządzania sektorem publicznym było także pojawienie się menedżeryzmu, który kładzie nacisk na oszczędność, wydajność i efektywność w zarządzaniu zasobami publicznymi [Zysnarska 2010, s. 17-18].

Jakościowa poprawa działalności sektora publicznego nie jest możliwa bez pełnego lub ograniczonego rachunku nakładów i efektów. Jest to warunek pierwszorzędny nie tylko z punktu widzenia podniesienia efektywności społecznej nakładów ponoszonych w sektorze publicznym, ale też warunek postępu w sposobie osiągnięcia tego nadrzędnego celu poprzez upowszechnianie nowatorskich metod zarządzania [Owsiak 2005, s. 147].

3. Ewolucja rachunkowości zarządczej

Funkcjonalna struktura rachunkowości, wyróżniająca rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, nie stawia jednak wyraźnej granicy między tymi członami. Wręcz przeciwnie, tak wyróżnione człony rachunkowości wzajemnie się przenikają i uzupełniają. Rachunkowość zarządcza szeroko korzysta z ustaleń rachunkowości finansowej, tworząc z kolei dla tej ostatniej bazę normatywną. Jest to szczególnie korzystne ze względu na wspólne podstawy metodologiczne, które stanowią czynnik integrujący rachunkowość funkcjonującą w obu prezentowanych obszarach [Micherda 2004, s. 26].

Przez rachunkowość zarządczą rozumie się proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio dla potrzeb zarządzania, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa [Jaruga, Szychta, Nowak 2001, s. 23].

Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna wspomagać podejmowanie długookresowych decyzji gospodarczych. Analogicznie rachunkowość zarządcza operacyjna powinna dostarczyć informacji do podejmowania bieżących decyzji gospodarczych [Nowak 2001, s. 14].

Tradycyjna rachunkowość zarządcza powstała w XX wieku, została stworzona w krajach anglosaskich jako rozwinięcie rachunkowości finansowej opartej

na rachunku kosztów. Jej początek przypada na moment, kiedy biznesmeni zaczęli otrzymywać raporty finansowe o swoich przedsiębiorstwach. Jakkolwiek sam termin „rachunkowość zarządcza” jest stosunkowo nowy. Przed drugą wojną światową podstawowy zakres rachunkowości wewnętrznej obejmował ustalenie kosztów ze szczególnym naciskiem na koszty produkcji i kontrolę kosztów robocizny. Po drugiej wojnie światowej nastąpił wzrost świadomości, że celem informacji o kosztach przede wszystkim i informacji rachunkowych ogólnie powinno być odpowiednie dostosowanie ich do potrzeb użytkowników, a w szczególności menedżerów [Scapens 1991, s. 7-8; Jarugowa, Fijałkowska 2002, s. 34].

Nowoczesna rachunkowość zarządcza szeroko wpisuje się w realizację podstawowej intencji zarządzania, za którą uważa się czynienie osób zdolnymi do zespołowego podtrzymywania trwania organizacji i kreowania jej rozwoju – w szczególności w obliczu zmian przez ciągłą koordynację działalności, zabiegów i zasobów. Zasoby są przy tym rozumiane bardzo szeroko jako zasoby finansowe oraz inne rodzaje zasobów ekonomicznych, które powstają i mogą być używane w rezultacie wydatkowania zasobów finansowych [Nowak 2000, s. 127].

Do koncepcji oraz narzędzi nowoczesnej rachunkowości zarządczej, które można wdrożyć w sektorze finansów publicznych, należą między innymi:

1. Zrównoważona karta wyników – strategiczna karta wyników organizacji jest próbą połączenia długoterminowych, strategicznych wyznaczników firmy z krótkookresowymi miernikami dokonań. Dzięki *balanced scorecard* strategiczne cele organizacji mogą być przetłumaczone na język miar (mierników) operacyjnych. W praktyce ułatwia lepsze przełożenie strategicznego planowania z budżetowaniem operacyjnym, wskazując stopień osiągnięcia celu firmy w istotnych obszarach. Struktura zbilansowanej karty dokonań zawiera: powiązanie finansowych aspektów firmy z punktem widzenia jej klientów, z innowacyjnością i zdolnością do nabywania coraz to nowych umiejętności oraz z wewnętrznym potencjałem wytwórczym. Wszystkie elementy są ze sobą wzajemnie powiązane [Jaruga, Szychta, Nowak 2001, s. 36].

2. Analiza porównawcza pozycji konkurentów – systematyczna analiza porównawcza kosztów i pozycji rynkowej konkurentów, na podstawie materiałów zarówno dostępnych, jak i niepublikowanych.

3. Zarządzanie działaniami – ABM (*activity based management*) zmierza bezpośrednio do osiągnięcia dwóch celów. Pierwszym jest poprawa wartości użytkowej produktów dostarczanych klientom, drugim osiągnięcie wyższych zysków na skutek dostarczenia produktów o większej wartości. Zarządzanie na podstawie działań jest koncepcją, która pozwala skupić większą uwagę na skutkach poszczególnych transakcji i elementarnych procesów, składających się na działalność gospodarczą podmiotu, a nie tylko na końcowym wyniku finansowym. ABM prowadzi do kontrolowania kosztów w długim okresie przez sterowanie działaniami, które je wywołują. Metoda ta oznacza ciągłą analizę i planowanie działań oraz ich wielkości, a więc przyczyn powstawania kosztów, a nie bezpośrednie oddziaływanie na koszty stano-

wiące skutki działań, jak przyjmuje się w tradycyjnych systemach rachunku kosztów [Szycha 2001, s. 837-838].

4. Rachunek kosztów łańcucha wartości – analiza kosztów oparta na koncepcji łańcucha wartości Portera, rozszerzona o analizę wartości dostawców, kanałów dystrybucji i nabywców.

5. Analiza czynników kosztotwórczych – analiza długookresowych czynników powstawania kosztów, takich jak: rozmiary i złożoność działalności, struktura organizacyjna, oraz wykonawcze czynniki kosztów, takie jak: zaangażowanie pracowników, jakość, efektywność i inne związane ze stylem zarządzania kulturą organizacji.

6. Rachunek rentowności klientów – systematyczna analiza kosztów obsługi klientów, uwzględniająca długookresowe relacje z klientami [Świdarska 2010, s. 20-21].

7. *Kaizen costing* – koncentruje się na ciągłym ulepszaniu procesów zachodzących w przedsiębiorstwie przez dokonywanie niewielkich poprawek w efektywności. Jest kulturą ciągłego ulepszania, która angażuje jednostkę jako całość. Uczestniczy w nim każdy pracownik organizacji, bez względu na zajmowane stanowisko. Rezultatem *kaizen* jest szybkie wprowadzanie dużej liczby małych poprawek w działaniach wykonywanych w jednostce, które prowadzą do stopniowej redukcji kosztów [Świdarska 2003, s. 7-23].

8. Rachunek kosztów jakości – jest uważany za najważniejszy instrument zarządzania jakością w jednostce. Zajmuje się pomiarem i analizą kosztów ponoszonych na działalność związaną z kształtowaniem odpowiedniej jakości usług, produktów. Głównym celem rachunku kosztów jakości jest dostarczenie kierownictwu jednostki właściwych informacji na potrzeby podejmowania działań ukierunkowanych na obniżenie kosztów własnych produktów, usług przy zachowaniu ich jakości na poziomie gwarantującym zadowolenia klientów [Nowak 2008, s. 216-217].

Natomiast do tradycyjnych instrumentów rachunkowości zarządczej, które można wykorzystać w sektorze finansów publicznych, zaliczamy między innymi rachunek kosztów i budżetowanie.

Rachunek kosztów stanowi wyodrębniony podsystem systemu informacyjnego rachunkowości zajmujący się ustalaniem, w różnych przekrojach, wyrażonej w pieniądzu wartości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej oraz usług obcych poniesionych w ustalonym czasie i z określonym przeznaczeniem [Nowak 2003, s. 13].

Obecnie pojęcie rachunku kosztów, poszerzając, można zdefiniować jako badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach działalności podmiotu, służące użytkownikom do oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich urzeczywistnienia [Jarugowa, Malc, Sawicki 1990, s. 54].

Budżetowanie można zaliczyć obecnie do modnych narzędzi planowania finansowego. W wyniku procesu rozwoju form planowania finansowego budżetowanie

staje się odrębną, coraz bardziej wyrazistą i jednocześnie interesującą kategorią ekonomiczną. Mechanizm budżetowania jest w istocie kategorią starą jak pieniądź. Zasady budżetowania są stosowane przez wszystkie podmioty posiadające środki pieniężne i pewną samodzielność finansową, w tym przez instytucje publiczne, samorządowe, przedsiębiorstwa, niezależnie od ich formy i wielkości, a także przez gospodarstwa domowe i osoby fizyczne [Komorowski 2001, s. 199-201].

4. Instrumenty rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Rachunkowość zarządcza realizowana jest nie tylko przez rozwiązywanie zawiłych problemów operacyjnych i strategicznych. Przejawem rachunkowości zarządczej jest odpowiednie rozszerzenie oraz uporządkowanie informacji z rachunkowości finansowej i ułatwienie podejmowania decyzji kierowniczych. Kierownictwo powinno wykazywać zainteresowanie informacjami pochodzącymi z działu księgowości i zdawać sobie sprawę, że rachunkowość finansowa nie jest prowadzona wyłącznie na użytek regionalnych izb obrachunkowych, urzędów statystycznych i banków [Winiarska, Kaczurak-Kozak 2010, s. 433].

Wymienione wyżej instrumenty zaliczane do nowoczesnej rachunkowości zarządczej mogą być lub już są wykorzystywane w sektorze finansów publicznych. Wprowadzane w nim zmiany, których celem jest efektywniejsze zarządzanie finansami (racjonalizacja wydatków, optymalizacja dochodów), powodują, że coraz więcej koncepcji rachunkowości zarządczej może być lub już jest w nim wdrażane.

Jedną z takich zmian są zmiany w planie kont, przedstawionym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości [...], które wprowadziło między innymi rozbudowane konta kosztów i przychodów. Szczegółowa ewidencja kosztów i przychodów dostarcza informacji niezbędnych w podejmowaniu decyzji.

Zmiany w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad [...] są konsekwencją nowych rozwiązań wprowadzonych przez Ustawę o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. Nowa ustawa wprowadza wieloletni plan finansowy na szczeblu centralnym, a na lokalnym wieloletnią prognozę finansową.

Planowanie wieloletnie nie jest niczym nowym w jednostkach samorządu terytorialnego. Należy jednak pamiętać, że stworzenie dobrej prognozy wieloletniej jest możliwe pod warunkiem odczuwania w samorządzie potrzeby posiadania średniookresowego instrumentu zarządzania finansami oraz używania stworzonego i aktualizowanego narzędzia do programowania rozwoju wspólnoty i dokonywania ocen prognozy w układzie „plan – wykonanie – odchylenie” [Szczubiał 2010, s. 24].

Na szczeblu centralnym ustawa o finansach publicznych wprowadza budżet w układzie zadaniowym. Przez układ zadaniowy rozumie się zgodnie z art. 2 ustawy o finansach publicznych zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa

lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzane według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa oraz:

- a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione, wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów¹.

Wprowadzenie długoletniego planowania w sektorze publicznym czy układu zadaniowego wymaga stosowania przez jednostki odpowiedniego rachunku kosztów, który umożliwi ustalenie kosztów każdego z realizowanych przez jednostki zadań i podzadań.

Istotnym atrybutem układu zadaniowego jest możliwość pomiaru całkowitych kosztów usług świadczonych przez gminę na rzecz społeczności lokalnej. Jednak ustalenie kosztu faktycznej usługi/zadania wymaga bardzo precyzyjnego ustalenia wszystkich składających się na ten koszt elementów. Dlatego prawidłowe skalkulowanie kosztów poszczególnych zadań wymaga podziału kosztów na bezpośrednio i pośrednio związane z zadaniem, stąd potrzeba wdrożenia rachunku kosztów [Szołno-Koguc 2002, s. 269].

Z nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej coraz więcej jednostek samorządu terytorialnego wykorzystuje strategiczną kartę wyników. Cztery perspektywy karty wyników (finansowa, klienta, procesów wewnętrznych, rozwoju) pozwalają zachować równowagę pomiędzy celami krótko- i długookresowymi jednostki:

- wymaganymi wynikami i czynnikami, które wpływają na ich realizację,
- miernikami obiektywnymi i tymi bardziej subiektywnymi [Kaplan, Norton 2006, s. 42-44].

Jednostki samorządu terytorialnego konkurują ze sobą, dlatego wiele z nich stosuje benchmarking, porównując osiągnięte przez siebie wyniki z innymi jednostkami.

Redukcja kosztów w sektorze publicznym to jeden z podstawowych postulatów, mających na celu zwiększenie efektywności jego działania. Dlatego w coraz większym stopniu w sektorze publicznym należy wykorzystywać takie instrumenty, jak: zarządzanie działaniami, rachunek czynników kosztotwórczych, *kaizen costing*, rachunek kosztów jakości.

5. Zakończenie

Kolejne reformy sektora finansów publicznych, mające między innymi doprowadzić do racjonalizacji wydatków i optymalizacji dochodów, powodują, że w coraz większym zakresie wykorzystuje się w nim nowoczesne metody zarządzania.

¹ Art. 2 pkt 3 Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU nr 157, poz. 1240 z 2009 r.

Reformy te implikują zmiany w rachunkowości budżetowej, która stopniowo zbliża się do rachunkowości sektora prywatnego. Wprowadzane w sektorze publicznym rozwiązania pozwalają na wykorzystanie w nim coraz większej liczby instrumentów rachunkowości zarządczej.

Jednak to, czy instrumenty rachunkowości zarządczej będą wdrażane w sektorze publicznym, zależy od ich pracowników. Ponieważ stosowanie rachunkowości zarządczej nie jest obligatoryjne, stąd niewielkie zainteresowanie nią w sektorze publicznym. Wcześniej wprowadzenie wielu jej instrumentów było utrudnione ze względu na nieprzystosowany odpowiednio plan kont, w szczególności dotyczący ewidencjonowania kosztów w układzie rodzajowym.

Obecnie wydaje się, że wiele instrumentów rachunkowości zarządczej może w sektorze publicznym wspomagać dążenie do poprawy efektywności zarządzania finansami w nim. Dlatego należy zintensyfikować działania zmierzające do propagowania wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Literatura

- Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007.
- Flynn N., *Public Sector Management*, Prentice Hall 1997.
- Jaruga A., Szychta A., Nowak W.A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wydanie II, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.
- Jarugowa A., Fijałkowska J., *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Komorowski J., *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Micherda B. (red.), *Współczesna analiza finansowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2004.
- Nowak E., *Modele strategicznego zarządzania*, [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2008.
- Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2003.
- Nowak E. (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2001.
- Nowak W.A., *Koordynacyjna funkcja rachunkowości zarządczej – jej kształt na przełomie XX i XXI w.*, [w:] red. I. Sobańska, *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2000.
- Owsiak S., *O potrzebie modernizacji sektora publicznego*, [w:] J. Kleer, S. Owsiak, A. Karpiński, *Spór o przyszłość sektora publicznego*, Komitet Prognoz „Polska 2000 Plus”, Warszawa 2005.
- Piszczek M., *Przesłanki zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] *Budżet władz lokalnych*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2002.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych

- oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, DzU nr 128, poz. 861 z 2010 r.
- Scapens R.W., *Management Accounting: a Review of Contemporary Developments*, Macmillan, Houndmills 1991.
- Szczubiał M., *Wieloletnia prognoza finansowa – tworzenie instrumentu zarządzania finansami samorządu z poszanowaniem przepisów ustawy o finansach publicznych*, Finanse Komunalne 2010, nr 10.
- Szołno-Koguc J., *Nowoczesne instrumenty efektywnego zarządzania finansami gmin*, [w:] *Samorząd Terytorialny III Rzeczypospolitej: dziesięć lat doświadczeń*, S. Michałowski, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2002.
- Świdarska G.K., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2010.
- Świdarska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2003.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240 z 2009 r.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.

USING TOOLS OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN PUBLIC FINANCE SECTOR

Summary: The purpose of this article is showing new tools of managerial accounting, which can be used in public management. During the last ten years there has been a lot of changes in budget accounting, especially developing financial statement, initiation of memorial accounting. These changes bring public sector closer to private sector, but we need to remember that the main point of functioning of the unit of public sector is not profit, but efficient management of finance. That is why we should use traditional and modern tools of managerial accounting in public sector.

Keywords: public sector, management accounting, budget accounting.